

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

8 päivänä syyskuuta 2022 (1)

Asia C-378/21

P GmbH

muu osapuoli:

Finanzamt Österreich

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Verokannan oikeaa suuruutta koskeva virhe – Veronmaksuvelvollisuuden oikaiseminen – Jo laadittujen laskujen oikaisemisen tosiasiallinen mahdottomuus – Laskun oikaisemisen tarpeettomuus, kun vastaanottajat eivät ole verovelvollisia – Verotulot eivät vaarannu – Perusteettoman edun saamista koskeva väite

I Johdanto

1. Arvonlisäverolainsäädäntö on riskialtis oikeudenala verovelvollisille, joiden on määrä kantaa arvonlisävero asiakkailtaan oikeastaan vain valtion puolesta. Jos verovelvollinen käyttää tässä yhteydessä esimerkiksi virheellisesti liian alhaista verokantaa, sen on tästä huolimatta maksettava ja tilitettävä valtiolle (korkeamman verokannan mukainen) oikea veron määrä. Näin on myös silloin, jos verovelvollinen ei oikeudellisista ja/tai tosiasiallisista syistä voi myöhemmin vyöryttää korkeampaa arvonlisäveroa asiakkailleen.

2. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuimen ratkaistavana on nyt päinvastainen tapaus, jossa verovelvollinen on virheellisesti koko vuoden ajan laskenut liian korkean verokannan, jonka se on myös merkinnyt laskuihin ja tilittänyt valtiolle. Saako valtio pitää itsellään tämän liian suuren arvonlisäveron, vai onko se velvollinen palauttamaan sen verovelvolliselle? Velvollisuutta maksaa veroa ei nimittäin ole konkreettisesti syntynyt tämän suuruisena. Toisaalta verovelvollisen laatimissa laskuissa oli eritelty liian korkea veron määrä, ja asiakkaat saattoivat näiden laskujen perusteella vähentää liian suuren ostoihin sisältyvän veron. Onko nämä laskut siten ensin oikaistava? Onko näin myös silloin, jos suoritukset tehtiin yksinomaan loppukuluttajille, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joten he eivät myöskään voisi vaatia tällaisen veron vähentämistä?

3. Kun otetaan huomioon arvonlisäveron luonne kulutusverona, asiakkaan olisi oikeastaan

saatava maksamansa liian suuri arvonlisävero takaisin suorittajalta. Jos tämä on kuitenkin oikeudellisesti (esimerkiksi jos suoritukselle oli sovittu kiinteä hinta) tai tosiasiallisesti mahdotonta (esimerkiksi koska asiakkaita ei tiedetä nimeltä), herää kysymys, kuka saa viime kädessä veron oikeaa suuruutta koskevan virheen seurauksena saatavan ”edun” – valtio vai virheen tehnyt verovelvollinen?

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).(2)

5. Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla koskee veron perustetta, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 78 artiklassa säädetään eristä, jotka veron perusteeseen on sisällytettävä:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

– –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa määritellään, kuka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta koskee vähennysoikeuden laajuutta, ja sen sanamuoto on seuraava:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

9. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään verovelan syntymisestä siten, että vero mainitaan laskussa.

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan 1 kohdassa säädetään velvollisuudesta laatia lasku seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

— —”

B Itävallan oikeus

11. Liikevaihdon verottamisesta annetun liittovaltion lain (vuoden 1994 liikevaihtoverolaki) (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994), jäljempänä UStG) 11 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään velvollisuudesta laatia lasku seuraavaa:

”Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia, sillä on oikeus antaa lasku. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa liiketoimia toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten taikka oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, sillä on velvollisuus antaa lasku. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa kiinteään omaisuuteen liittyvän verollisen tavara- tai palvelu-urakan vastaanottajalle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, sillä on velvollisuus antaa lasku. Elinkeinonharjoittajan on täytettävä velvollisuutensa antaa lasku kuuden kuukauden kuluessa liiketoimen suorittamisesta.”

12. UStG:n 11 §:n 12 momentti koskee laskuun perusteettomasti merkitystä veron määrästä syntyvää verovelkaa, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Jos elinkeinonharjoittaja on tavaroiden luovutusta tai palvelun suoritusta koskevassa laskussa eritellyt veron määrän, jota se ei ole tämän liittovaltion lain mukaan velvollinen maksamaan liiketoimesta, se on velvollinen maksamaan tämän määrän laskun perusteella, jos elinkeinonharjoittaja ei oikaise laskua vastaavalla tavalla tavaroiden luovutuksensaajaan tai palvelujen vastaanottajaan nähden. Oikaisemistapauksessa sovelletaan soveltuvin osin 16 §:n 1 momenttia.”

13. Liittovaltion, osavaltioiden ja kuntien maksu- ja veroviranomaisten hallinnoimia veroja ja maksuja koskevista yleisistä säännöksistä ja menettelystä annetun liittovaltion lain (Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung), jäljempänä BAO) 239 a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sikäli kuin veron, josta sitä koskevan säännöksen tarkoituksen mukaisesti vastaa taloudellisesti joku muu kuin verovelvollinen, suoritti joku muu kuin verovelvollinen,

1. verotilille hyvittäminen,
2. saatavien palauttaminen, siirtäminen tai kuittaaminen ja
3. käyttö verovelvoitteiden täyttämiseen

on jätettävä tekemättä, jos tämä johtaisi siihen, että verovelvollinen saa perusteetonta etua.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

14. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa valittajana oleva osapuoli (jäljempänä P GmbH) on Itävallan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö (Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

15. Se harjoittaa sisäleikkipaikkatoimintaa. Riidanalaisena vuonna 2019 P GmbH kantoi tarjoamistaan palveluista perityistä maksuista (sisäleikkipaikan pääsymaksut) veroa Itävallan yleisen liikevaihtoverokannan, joka on 20 prosenttia, mukaan. Tosiasiassa näihin P GmbH:n vuonna 2019 suorittamiin palveluihin sovellettiin kuitenkin 13 prosentin alennettua verokantaa (toista arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan mukaisesti Itävallassa riidanalaisena vuonna sovelletuista alennetuista verokannoista).

16. P GmbH antoi asiakkaille pääsymaksun maksamisen yhteydessä kassatositteita, jotka ovat UStG:n 11 §:n 6 momentin mukaisia pienistä rahamääristä annettavia laskuja (arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan, luettuna yhdessä 226 b artiklan kanssa, mukaisia yksinkertaistettuja laskuja). Riidanalaisena vuonna 2019 P GmbH laati yhteensä 22 557 laskua. P GmbH:n asiakkaat riidanalaisena vuonna 2019 olivat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa.

17. P GmbH oikaisi vuotta 2019 koskevaa liikevaihtoveroilmoitustaan, jotta Finanzamt (verovirasto) hyvittäisi sille liikaa maksetun liikevaihtoveron.

18. Finanzamt hylkäsi oikaisun kahdesta syystä: 1) P GmbH:n on maksettava korkeampi liikevaihtovero laatimiensa laskujen perusteella, jos se ei oikaise laskujaan. 2) Liikevaihtoveroa ei maksa P GmbH vaan sen asiakkaat. P GmbH saisi siksi perusteetonta etua liikevaihtoveron oikaisemisesta.

19. Tästä päätöksestä P GmbH nosti kanteen. Kannetta käsittelevä Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Onko laskun antaja velvollinen maksamaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla arvonlisäveron, jos – kuten nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa – verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska palvelujen vastaanottajat ovat loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja laskun antaja on siten velvollinen maksamaan arvonlisäveron arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla:

a) Voidaanko laskut jättää oikaisematta suoritusten vastaanottajiin nähden, jos yhtäältä verotulojen menettämisen vaara on poissuljettu ja toisaalta laskujen oikaiseminen on tosiasiassa mahdotonta?

b) Onko se, että loppukuluttajat ovat vastanneet veron maksamisesta vastikkeen yhteydessä ja verovelvollinen saa näin ollen etua arvonlisäveron oikaisemisen johdosta, esteenä arvonlisäveron oikaisemiselle?”

20. Itävallan tasavalta ja Euroopan komissio esittivät asiassa unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymykset ja tutkinnan kulku

21. Molemmilla ennakkoratkaisukysymyksillään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa. Sen mukaan veron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa.

22. Ennakkoratkaisukysymysten ja toimitettujen tosiseikkojen perusteella käsiteltävässä asiassa on poissuljettua, että P GmbH:n asiakkailla olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, koska he olivat yksinomaan loppukuluttajia (toisin sanoen eivät verovelvollisia). Sisäleikkipaikan vastikkeellisen käytön yhteydessä on myös vaikea kuvitella, että mikään verovelvollinen olisi käyttänyt P GmbH:n myymää sisäänpääsyoikeutta verollisiin liiketoimiinsa (ks. arvonlisäverodirektiivin 168 artikla).

23. P GmbH laati kuitenkin riidanalaisena vuonna 22 557 laskua oletettavasti 22 557:lle eri leikkipaikan käyttäjälle. Niiden joukossa oli mahdollisesti kuitenkin verovelvollinen, joka on käyttänyt laskua – oikeutetusti tai oikeudettomasti – vaatiakseen vastaavaa ostoihin sisältyvän veron vähentämistä. Vaikka tämä tilanne suljetaan pois ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksissä, se on käytännössä merkityksellinen tilanne.

24. Tästä syystä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa tulkitaan aluksi sen oletettaman perusteella, että 22 557 laskuun, joihin oli merkitty liian suuri veron määrä, ei liity verotulojen vaarantumisen uhkaa (jäljempänä B). Sen jälkeen katsotaan, ettei tiettyä verotulojen vaarantumista voida kuitenkaan sulkea pois (jäljempänä C). Tähän kytkeytyy kysymys arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaan perustuvan veronmaksuvelvollisuuden oikaisemisesta, minkä yhteydessä on myös tarkasteltava 22 557 laskun oikaisemisen tarpeellisuutta (jäljempänä D). Lopuksi tutkitaan, voidaanko väite P GmbH:n perusteettoman edun saamisesta hylätä, jos asiakkaat ovat maksaneet täyden hinnan (jäljempänä E).

B Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus tilanteessa, jossa verotulot eivät vaarannu

1. *Laskuun virheellisesti merkitty arvonlisävero*

25. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa. Sen 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on kuitenkin velvollinen maksamaan jo verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun. Koska tämä verovelvollinen on arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan velvollinen antamaan laskun ainakin toiselle verovelvolliselle, tämä johtaisi toisen verovelvollisuuden syntymiseen yhden ja saman liiketoimen osalta. Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava rajoittavasti.

26. Muussa tapauksessa verovelvollinen, joka tilittää veronalaisen suorituksen oikein, olisi velvollinen maksamaan arvonlisäveron kahdesti: ensin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla ja sitten sen 193 artiklan nojalla. Viimeksi mainittu ei ole voinut olla direktiivin antajan tarkoitus. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklalla on itsenäinen merkitys vain, jos siinä säädetään saman direktiivin 193 artiklan ylittävästä veronmaksuvelvollisuudesta. Koska arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara(3) (tästä lähemmin jäljempänä 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat), siihen ei voi kuulua ”normaalitapaus”, jossa verovelvollinen laatii oikeellisen laskun. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 203 artikla käsittää ”ainoastaan” laskuun perusteettomasti merkityn arvonlisäveron, toisin sanoen arvonlisäveron, jota ei

lainsäädännön mukaan tarvitse maksaa mutta joka on tästä huolimatta merkitty laskuun.

27. Käsiteltävässä asiassa laskuihin merkittiin liian suuri veron määrä (koska alennetun verokannan sijasta sovellettiin yleistä verokantaa). Laskuihin on tältä osin merkitty perusteettomasti näiden verokantojen erotus, eli veron määrä on liian suuri. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla laskun antaja voisi olla velvollinen maksamaan tämän erotuksen, jos muut edellytykset täyttyvät. Verovelvollinen on velvollinen maksamaan jo arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan nojalla veron loppuosan, joka on kiistaton.

2. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettu laskun käsite

28. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan asiakkaille annetut kassatositteet ovat niin sanottuja pienistä rahamääristä laadittavia laskuja, joiden osalta laskulta edellytetään arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan, luettuna yhdessä 226 b artiklan kanssa, vähemmän tietoja. Maksettavan arvonlisäveron määrän merkitseminen on kuitenkin välttämätöntä myös niissä.

29. Tällainen lasku on arvonlisäverodirektiivin XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laadittu lasku, joka siten oikeuttaa kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettuun vähennykseen. Se, oliko P GmbH ylipäättään velvollinen laatimaan vastaavia laskuja loppukuluttajille – arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan 1 kohdan 1 alakohta ei tue tätä –, on tämän kannalta merkityksetöntä, toisin kuin komissio katsoo. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa edellytetään ainoastaan laskun olemassaoloa, ja se käsittää sanamuotonsa perusteella myös niin sanotut pienistä rahamääristä laadittavat laskut.

30. Se, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus koskee myös pienistä rahamääristä laadittaviin laskuihin perusteettomasti merkittyä (liian suurta) arvonlisäveroa, vastaa myös arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoitusta koskevaa unionin tuomioistuimen tähänastista oikeuskäytäntöä. Sen mukaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on lieventää verotulojen menettämisen vaaraa, joka voi syntyä silloin, kun laskun saaja vähentää – tämän laskun perusteella – ostoihin sisältyvän veron perusteettomasti.(4)

31. Vähennysoikeus tosin koskee vain veroja, jotka liittyvät arvonlisäverolliseen liiketoimeen.(5) Verotulojen saanti vaarantuu kuitenkin niin kauan kuin laskun, johon arvonlisävero on merkitty perusteettomasti, saaja voi tämän laskun perusteella käyttää arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädettyä vähennysoikeutta.(6) On nimittäin mahdollista, että veroviranomainen ei voi tarpeeksi ajoissa todeta sitä, että aineellisoikeudelliset seikat estävät muodollisesti syntyneen vähennysoikeuden käyttämisen.

32. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on näin varmistaa tapauksessa, jossa arvonlisävero on merkitty laskuun perusteettomasti, rinnakkaisuus laskun *saajan* tekemän vähennyksen ja laskun *antajan* veronmaksuvelvollisuuden välillä samalla tavoin kuin se tavallisesti on suorittajan ja suorituksensaajan välillä todellisessa luovutuksessa.(7) Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että edellytyksenä ei ole, että laskun saaja tosiasiallisesti tekee vähennyksen. Riittää, että on olemassa vaara siitä, että tällainen vähennys voitaisiin tehdä. Kyseisen artiklan tarkoituksen perusteella se käsittää näin ollen – kuten myös Itävalta perustellusti korostaa – kaikki laskut, jotka voivat houkutella laskun saajaa tekemään vähennyksen. Kuten edellä (28 kohta ja sitä seuraavat kohdat) todettiin, näin on myös pienistä rahamääristä annettavien laskujen tapauksessa.

3. Verotulojen menettämisen vaaran tarpeellisuus

33. Tämän seurauksena laskun antaja vastaa tuottamuksestaan riippumatta siitä (abstraktista) riskistä, että laskun saaja käyttää (virheellistä) laskua perusteettoman vähennyksen tekemiseen.

Kyse on laskun antajan abstraktista vaarantamisvastuusta. Sitä sovelletaan myös verokantaa koskevissa virheissä, kun laskussa mainitaan alennetun verokannan sijaan yleinen verokanta, kuten käsiteltävässä asiassa. Tämä edellyttää kuitenkin, että on olemassa vaara perusteettoman (liian suuren) vähennyksen tekemisestä, kuten komissio perustellusti painottaa.

34. Tästä syystä on kyseenalaista, onko arvonlisäverodirektiivin 203 artikla tältä osin merkityksellinen. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan vähennyksen voi tehdä ainoastaan verovelvollinen (muiden edellytysten täytyessä). Loppukuluttajalla ei ole sinänsä vähennysoikeutta.

35. Abstrakti vaara siitä, että muu kuin verovelvollinen tekee perusteettoman vähennyksen, on sitä vastoin lähes olematon, jos ei oteta huomioon perusteilla olevaa yritystä. Verohallinto tutkii sen vähennykset, jos verollisia liiketoimia ei ole, kuitenkin joka tapauksessa tarkemmin. Kaiketi myös tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee siitä, että tällaisessa tilanteessa verotulojen menettämisen vaaraa ei voi olla.

36. Jos arvonlisäverodirektiivin 203 artikla muodostaa verotulojen vaarantumisen tunnusmerkistön, mutta tällainen vaara on itsessään poissuljettu, koska suorituksen vastaanottajat ja laskujen saajat eivät poikkeuksetta ole verovelvollisia vaan loppukuluttajia, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa ei voida soveltaa.

4. Välipäätelmä

37. Tästä syystä ensimmäiseen kysymykseen voidaan vastata seuraavasti: Jos suoritusten vastaanottajat ovat loppukuluttajia, joilla ei ole vähennysoikeutta, laskun antaja ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla.

C Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus, kun verotulojen menettämisen vaaraa ei voida sulkea pois

38. Etenkin Itävalta riitauttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät tosiseikat, joiden mukaan vaaraa verotulojen menettämisestä ei ole. Vaikka vaikuttaakin todennäköiseltä, että sisäleikkipaikan käyttäjät ovat ainoastaan loppukuluttajia eivätkä arvonlisäverovelvollisia, ei kuitenkaan voida sulkea automaattisesti pois, että kun sisäänpääsylippuja myytiin (ts. laskuja annettiin) 22 557, käyttäjien joukossa oli mahdollisesti kuitenkin yksi tai useampi verovelvollinen.

39. On esimerkiksi mahdollista, että kyseisessä sisäleikkipaikassa vierailee isä poikansa kanssa. Jos kyseinen isä on verovelvollinen (esim. itsenäisenä ammatinharjoittajana työskentelevä valokuvaaja), on olemassa ainakin abstrakti vaara siitä, että asianomainen lasku päättyy – oikeutetusti (hän myy siellä ottamansa valokuvat) tai perusteettomasti (kyse on yksityisistä otoksista) – hänen arvonlisäveroilmoitukseensa ja että tältä osin voitaisiin vaatia liian suurta vähennystä. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa voitaisiin soveltaa tältä osin. Viime kädessä on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä arvioida, vaarantuuko, ja jos niin missä määrin, laskun saajan tekemän vähennyksen ja laskun antajan veronmaksuvelvollisuuden välinen rinnakkaisuus abstraktisti.

40. Vaikka tiettyä abstraktia vaarantumista yksittäistapauksissa ei voidakaan sulkea pois, tämä ei kuitenkaan tarkoita, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus käsittää kaikki 22 557 laskua. Tällainen ”tartuttamisajatus” – koska ei voida sulkea pois, että verovelvollinen on saanut vastaavan laskun, kaikki laskut kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan piiriin – on vieras arvonlisäverolainsäädännölle, eikä myöskään Itävalta perustele sitä sen tarkemmin.

41. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus koskee yksittäistä virheellistä laskua. Abstraktisti "vaarallisten laskujen" lukumäärä on tarvittaessa selvitettävä turvautumalla verotusmenettelyä koskevissa säännöksissä yleensä aina mahdolliseen arviointiin, ja kyseisen direktiivin 203 artiklan mukainen velvollisuus on rajattava tähän lukumäärään. Tämä vastaa myös verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka mukaan veroja valtion lukuun keräävänä verovelvollista itseään ei ole lähtökohtaisesti tarkoitus rasittaa arvonlisäverolla.(8)

42. Käsiteltävässä asiassa veronalaisen palvelun (sisäänpääsoikeus sisäleikkipaikkaan), jota verovelvollinen käyttää korkeintaan poikkeuksellisesti, laadun perusteella vaarantumisen uhkaa voidaan pitää hyvin pienenä.

43. Tästä syystä ensimmäiseen kysymykseen annettavaa vastausta voidaan täydentää seuraavasti: Sikäli kuin laskujen saajien joukossa oli myös verovelvollisia, syntyy sitä vastoin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus. Näiden, abstraktin vaaran synnyttävien laskujen lukumäärä on tarvittaessa selvitettävä arvioperusteisesti.

D Verokannan suuruutta koskeva virhe ja velvollisuus oikaista laskut

44. Sikäli kuin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa sovelletaan, herää kysymys mahdollisuudesta oikaista nämä laskut, jotta liian suurta verovelkaa (joka perustuu laskuun) alennetaan vastaamaan arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaisen, aineellisoikeudellisesti (veronalaisen liiketoimen perusteella) maksettavaksi tulevan veron määrää. Tämä kysymys nousisi esille yhtä lailla, jos unionin tuomioistuin vastoin ehdotustani ulottaisi arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen veronmaksuvelvollisuuden koskemaan myös tapauksia, joissa lasku on annettu loppukuluttajille, jotka eivät ole verovelvollisia.

1. Oikaisumahdollisuutta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

45. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo katsonut, ettei arvonlisäverodirektiivissä ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun antaja oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron.(9) Tästä seuraa, että niin kauan kuin unionin lainsäätäjät ei ole täyttänyt kyseistä aukkoa, kyseisen tapauksen ratkaiseminen kuuluu jäsenvaltioille.(10) Tätä varten unionin tuomioistuin on kuitenkin kehittänyt kaksi lähestymistapaa, jotka jäsenvaltioiden on otettava huomioon.

46. Siten yhtäältä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista *kaikki* perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa *vilpittömässä mielessä* .(11)

47. Unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan tämä on esteenä esimerkiksi kansalliselle sääntelylle, jonka mukaan arvonlisäveron oikaiseminen ei ole mahdollista, kun on aloitettu asianomaista henkilöä koskeva verotarkastus.(12) Sama pätee, jos edellytykseksi vilpittömässä mielessä toimineen laskun antajan veronmaksuvelvollisuuden oikaisemiselle asetetaan laskujen oikaiseminen, joka ei ole tosiasiallisesti mahdollista, koska laskujen saajia ei tiedetä nimeltä. Tällainen edellytys olisi suhteeton.(13)

48. Toisaalta, kun laskun antaja on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että jäsenvaltiot voisivat asettaa tällaisen oikaisun edellytykseksi kyseisen laskun antajan vilpittömää mieltä.(14) Tämä oikaisu ei saa riippua veroviranomaisten harkintavallasta.(15)

a) Veronmaksuvelvollisuuden oikaiseminen, kun laskun antaja on toiminut vilpittömässä mielessä

49. Tästä oikeuskäytännöstä seuraa, että verovelvollinen, joka osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä, voi oikaista perusteettomasti laskuun merkityn arvonlisäveron (eli arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen velvollisuutensa maksaa vero), vaikka verotulojen menettämisen vaara olisikin olemassa. (16)

50. Tässä oikeuskäytännössä(17) otetaan huomioon se seikka, että suorittavan elinkeinonharjoittajan (joka myös antaa laskun tai jonka on annettava lasku osittain – ks. arvonlisäverodirektiivin 220 artikla) tehtävänä on ainoastaan kerätä veroja valtion lukuun.(18) Komissio kuvaa elinkeinonharjoittajaa kirjelmässään jopa ”verohallinnon käsikassaraksi”. Jos se toimii tässä tehtävässä vilpittömässä mielessä, valtion, joka käyttää sitä verojen keräämiseen, on vastattava mahdollisten virheiden seurauksista.

51. Ennakkoratkaisupyyntöä ei käy tarkasti ilmi, miksi P GmbH on käyttänyt väärää verokantaa. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, voidaanko käsiteltävässä asiassa puhua tällaisesta vilpittömässä mielessä toimineesta laskun antajasta. Siinä yhteydessä on kuitenkin otettava huomioon, että oikea verokanta riippuu toisinaan hankalista oikeudellisista rajaamiseen liittyvistä kysymyksistä eikä sitä voida määrittää kiistattomasti. Tällaisissa tapauksissa oikeudellisen virheen riski on suuri. Mitä monimutkaisempi arvonlisäverodirektiivi tai kansallinen täytäntöönpanolainsäädäntö on, sitä suurempi on tähän liittyvä verovelvollisen riski.

52. Sikäli kuin väärää verokantaa käytettiin siten pelkästään virheellisen oikeudellisen arvioinnin (oikeudellisen virheen) vuoksi, kyseessä on nähdäkseni katsottava olevan vilpittömässä mielessä toiminut laskun antaja. Esimerkkinä tästä voisi olla se, jos oikea verokanta on kiistanalainen ja verovelvollinen on omaksunut – kuten myöhemmin osoittautuu – väärän kannan. Tilanne voi olla toinen, jos verovelvollinen ei ole ylipäättään ajatellut koko verokantaa, toisin sanoen jos oli yksiselitteistä, mitä verokantaa voidaan soveltaa. Tällainen oikeudellinen virhe ei olisi ymmärrettävä eikä selitettävissä, joten siinä tapauksessa en myöskään puhuisi vilpittömässä mielessä toimineesta laskun antajasta. Ratkaisevaa on siten se, voidaanko verovelvollista, joka kerää veroja valtion lukuun, moittia virheellisen laskun antamisesta.

53. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näin ollen toteaa, että P GmbH on toiminut yleistä verokantaa virheellisesti soveltaessaan vilpittömässä mielessä tässä tarkoitetulla tavalla, sillä ei ole merkitystä, poistettiinko verotulojen menettämisen vaara. Koska verotulojen menettämisen vaara on seurausta pelkästään virheellisten laskujen olemassaolosta, laskujen oikaiseminen ei myöskään olisi tarpeen veronmaksuvelvollisuuden oikaisemiseksi.

b) Veronmaksuvelvollisuuden oikaiseminen riippumatta siitä, onko laskun antaja toiminut vilpittömässä mielessä

54. Kysymys laskujen oikaisemisesta verotulojen menettämisen vaaran poistamiseksi tulee kuitenkin esille, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulee siihen tulokseen, ettei verovelvollinen ole toiminut vilpittömässä mielessä laskuja antaessaan. Siinä tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus voidaan oikaista vain, jos verotulojen menettämisen vaara poistettiin oikea-aikaisesti ja täysin.

55. Unionin tuomioistuin on myös todennut, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimenpiteitä ei näin ollen saa

soveltaa siten, että ne vaarantavat arvonlisäverotuksen neutraalisuuden, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate.(19) Tämä koskee erityisesti abstraktin vaarantamisen tunnusmerkistöä (tästä jo edellä 30 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa).

56. Jos näin ollen arvonlisäveron palauttaminen – tällä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla maksettavaksi tulevan arvonlisäveron vähentämistä – tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi niiden edellytysten mukaan, joiden mukaisesti verojen palauttamista koskevat vaatimukset voidaan esittää, kyseiset periaatteet saattavat edellyttää, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero.(20)

57. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verotulojen menettämisen vaaraa ei kuitenkaan ole syntynyt käsiteltävässä asiassa. Siten myöskään laskujen oikaiseminen ei ole tarpeen.

2. *Toimiminen tilanteessa, jossa oikaiseminen on tosiasiallisesti mahdotonta*

58. Mikäli tietty vaara verotulojen menettämisestä on tästä huolimatta olemassa (ks. tästä edellä 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat), minkä tutkiminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä, ja tämä voitaisiin tehdä arvioperusteisesti, tämän verotulojen menettämisen vaaran – joka on seurausta näiden virheellisten laskujen olemassaolosta – poistaminen edellyttäisi kuitenkin lähtökohtaisesti oikaisemista.

59. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tässä yhteydessä kysymyksen, voidaanko tästä periaatteesta pitää kiinni, jos kyseisten laskujen oikaiseminen ei ole tosiasiallisesti mahdollista, koska laskujen saajia ei tiedetä nimeltä. Se, että laskun antajalta edellytetään jotain, mikä on mahdotonta, voisi muodostaa suhteettoman vaatimuksen. Toisaalta laskun antaja on – kuten Itävalta korostaa – omalla toiminnallaan synnyttänyt vaaran verotulojen menettämisestä.

60. Näissä tapauksissa – eli verotulojen menettämisen vaara on olemassa ja virheellisten laskujen oikaiseminen on tosiasiallisesti mahdotonta – ratkaisu riippuu nähdäkseni samoin virheen tarkastelusta. Tämä vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa suojellaan vilpittömässä mielessä (tästä edellä 52 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa) toiminutta laskun antajaa, kun taas laskun antajan, joka ei ole toiminut vilpittömässä mielessä, on poistettava verotulojen menettämisen vaara. Jos se on mahdollista ainoastaan oikaisemalla lasku, sen mahdottomuus koituu laskun antajan vahingoksi.

61. Koska verotulojen menettämisen vaara on seurausta virheellisten laskujen olemassaolosta, ne on lähtökohtaisesti oikaistava. Ellei se onnistu, myöskään arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaista veronmaksuvelvollisuutta ei voida alentaa. Toisin kuin komissio katsoo, tämän kannalta on merkityksetöntä, oliko velvollisuutta antaa lasku ylipäättään olemassa, sillä kyse on virheellisen laskun (ks. edellä 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat) perusteella syntyneen arvonlisäveron maksuvelvollisuuden poistamisesta.

3. *Välipäätelmä*

62. Unionin oikeus ja etenkin suhteellisuusperiaate ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaate edellyttävät mahdollisuutta oikaista arvonlisäveron maksuvelvollisuus, joka arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisesti perustuu abstraktiin vaarantamisvastuuseen. Velvoite sallia oikaiseminen on olemassa näin syntyneen verotulojen menettämisen vaaran poistamisesta riippumatta, jos laskun antaja on toiminut vilpittömässä mielessä, koska se esimerkiksi pelkästään teki oikeudellisen virheen. Mikäli laskun antaja ei ole toiminut vilpittömässä mielessä, verotulojen menettämisen vaara on poistettava. Tätä varten lasku on lähtökohtaisesti oikaistava. Jos

oikaiseminen ei ole laskun antajalle mahdollista, sen on kannettava tähän liittyvä riski. Siinä tapauksessa sen arvonnäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus säilyy ennallaan.

E Perusteettoman edun saamista koskeva väite

63. Alakysymyksellään 2b ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko se, että loppukuluttajat ovat vastanneet liian suuren veron maksamisesta hinnan yhteydessä, joten viime kädessä ainoastaan palvelun tarjoava verovelvollinen (tässä P GmbH) saisi etua arvonnäveron oikaisemisen johdosta, esteenä arvonnäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen arvonnäveron maksuvelvollisuuden oikaisemiselle.

64. Unionin oikeus ei ole esteenä sille, että kansallisessa oikeusjärestyksessä (kuten tässä BAO:n 239 a §:ssä) kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tilanteissa, joissa palautukseen oikeutetut saisivat perusteetonta etua.(21) ”Perusteettoman edun kieltä koskevaa periaatetta on kuitenkin sovellettava yhteisön oikeussääntöjen edellyttämällä tavalla eli myös yhdenvertaisen kohtelun kaltaisia yhteisön oikeusperiaatteita noudattaen.”(22)

65. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, perusteetonta etua ei kuitenkaan saada pelkästään siksi, että unionin oikeuden vastainen vero on vyörytetty loppukuluttajalle hinnassa. Vaikka koko vero olisikin kokonaisuudessaan sisällytetty käytettyyn hintaan, verovelvolliselle saattaa aiheutua vahinkoa myyntivolyymien pienentymisestä.(23)

66. Käsiteltävässä asiassa yrityksen, joka kilpailee P GmbH:n kanssa ja joka olisi veloittanut saman hinnan, maksettavaksi tuleva arvonnävero olisi ainoastaan 13/113 hinnasta eikä 20/120 hinnasta. Veloittaessaan saman hinnan P GmbH:n voittomarginaali oli pienempi kuin siihen rinnastettavalla kilpailijalla, koska se oli tehnyt virheen sovellettavan verokannan osalta. Saadakseen saman voittomarginaalin P GmbH:n olisi virheensä vuoksi sitä vastoin pitänyt veloittaa korkeampi hinta, mikä taas olisi merkinnyt kilpailuhaittaa. Tämä ei tue käsiteltävässä asiassa sitä, että P GmbH saisi perusteetonta etua.

67. Kuten unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, jäsenvaltion perusteettoman edun saamista koskevan väitteen menestyminen edellyttää, että perusteettomasti kannetusta verosta verovelvolliselle aiheutunut taloudellinen rasitus on *kokonaisuudessaan poistettu*.(24)

68. Näin ollen sen perusteettoman edun olemassaolo ja määrä, jonka verovelvollinen saisi unionin oikeuden mukaan perusteettomasti kannetun veron palauttamisesta, voidaan – unionin tuomioistuimen mukaan – osoittaa ainoastaan sellaisella taloudellisella analyysillä, jossa huomioidaan kaikki asian kannalta merkitykselliset asianhaarat.(25) Tässä yhteydessä perusteettoman edun saamista koskeva todistustaakka on jäsenvaltiolla.(26) Välillisten verojen (sama pätee käsiteltävässä asiassa välillisesti kannettuun arvonnäveroon) osalta ei ole olemassa oletamaa, jonka mukaan verot on vyörytetty.(27)

69. Tällaisen analyysin suorittaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.(28) Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa sitä varten hyödyllisiä ohjeita, jotka voivat olla merkityksellisiä kaikkien seikkojen kattavan huomioon ottamisen kannalta.

70. Ensinnäkin on otettava huomioon se tosiseikka, että nyt tarkasteltavan kaltaisessa tapauksessa, jossa loppukuluttajat arvonnäveron varsinaisina maksajina eivät ole tiedossa, virheellisesti liikaa kannetusta arvonnäverosta ei koidu ”etua” valtiolle tai suorittavalle elinkeinonharjoittajalle. Kaiketi tämän vuoksi komissio katsoo, ettei verohallinto voi lähtökohtaisesti vedota siihen, että P GmbH olisi saanut perusteetonta etua. Itävallan verolainsäädännössä annetaan tältä osin valtiolle ainoastaan oikeus alennettuun veroon (joka on toisin sanoen 13/113

hinnasta) P GmbH:n suorittamien palvelujen osalta. Tämän ylittävä määrä johtaa aineellisoikeudellisesti valtion saamaan ”perusteettomaan etuun”. Veronmaksuvelvollisella oli sitä vastoin yksityisoikeudellinen oikeus saada kokonaisuudessaan loppukuluttajien kanssa sovittu hinta.

71. Toiseksi loppukuluttajille suoritettavien palvelujen tapauksessa on yleensä merkityksetöntä, mistä loppuhinta koostuu, koska loppukuluttajat eivät voi vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä. Hinnan omia laskentaperusteita koskeva virhe ei lähtökohtaisesti vaikuta – toisin kuin komissio väittää – siviilioikeudelliseen oikeuteen loppukuluttajien kanssa sovittun hinnan maksamiseen, jos ja sikäli kuin arvonlisäveron konkreettisesta määrästä ei ole tullut erityistä sopimuserustetta.

72. Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla ja sitä seuraavat artiklat vahvistavat tämän päätelmän. Kyseisen 73 artiklan mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista saatavan vastikkeen. Tämä vastike on sovittu hinta. Arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan a alakohdan mukaan itse arvonlisävero ei sisälly veron perusteeseen. Arvonlisäverodirektiivin perusajatuksena on siten, että arvonlisävero sisältyy lain mukaan aina oikeansuuruisena sovittuun hintaan. Unionin tuomioistuin on vahvistanut tämän vasta äskettäin – jopa liikevaihtoveropetosta koskeneessa asiassa.(29)

73. Jos – riippumatta siitä, onko se merkitty laskuun oikein – arvonlisävero kuitenkin vyörytetään aina oikeansuuruisena loppukuluttajalle (arvonlisäverodirektiivin 73 artikla ja 78 artiklan a alakohta), ei voida puhua siitä, että loppukuluttaja on maksanut liikaa arvonlisäveroa ja että P GmbH saa tästä syystä käsiteltävässä asiassa etua, jos valtio palauttaa veron, jota ei lainsäädännön mukaan tarvitse maksaa. Loppukuluttaja on jo maksanut arvonlisäveron oikeansuuruisena (ks. arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artikla), sen määrä oli ainoastaan laskettu ja merkitty laskuun väärin.

74. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että merkityksellistä tässä yhteydessä edellytettävän kokonaisarvioinnin kannalta voi olla se, oliko osapuolten välillä tehdyissä sopimuksissa sovittu suoritetuista palveluista maksettavista kiinteämääräisistä palkkioista vai peruspalkkiomääristä, joita mahdollisesti korotettiin sovellettavien verojen määrillä. Ensimmäisessä tapauksessa – jos on toisin sanoen sovittu kiinteämääräisistä palkkioista – voisi nimittäin olla niin, että suorittaja ei olisi saanut perusteetonta etua.(30) Menisin vielä hieman pitemmälle ja katsoisin, että kun loppukuluttajan kanssa on sovittu kiinteämääräisestä palkkiosta ja kun arvonlisävero on vyörytetty loppukuluttajalle, suoritettava verovelvollinen ei saa perusteetonta etua. Joko verovelvollisen voittomarginaali pienenee tai sen kilpailukyky heikkenee kilpailijoihin nähden.

75. Näin ollen se seikka, että loppukuluttaja on maksanut lopullisen hinnan, joka oli laskettu väärin (koska se sisälsi liian suuren arvonlisävero-osuuden ja liian pienen voittomarginaalin), ei ole esteenä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen veronmaksuvelvollisuuden oikaisemiselle. Verovelvollinen ei joka tapauksessa saa tästä perusteetonta etua, jos oli sovittu niin kutsutusta kiinteämääräisestä palkkiosta (kiinteästä hinnasta). Tilanne voi olla toinen, jos sovittiin hinnasta, johon lisätään lain mukaan maksettava arvonlisävero. Tästä ei kuitenkaan ole kyse käsiteltävässä asiassa.

V Ratkaisuehdotus

76. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzgerichtin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Jos suoritusten vastaanottajat ovat loppukuluttajia, joilla ei ole vähennysoikeutta, laskun

antaja ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla. Sikäli kuin laskujen saajien joukossa oli myös verovelvollisia, syntyy sitä vastoin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus. Näiden laskujen lukumäärä on tarvittaessa selvitettävä arvioperusteisesti.

2. Suhteellisuusperiaate ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaate edellyttävät mahdollisuutta oikaista arvonlisäveron maksuvelvollisuus, joka arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisesti perustuu abstraktiin vaarantamisvastuuseen. Velvoite sallia oikaiseminen on olemassa näin syntyneen verotulojen menettämisen vaaran poistamisesta riippumatta, jos laskun antaja on toiminut vilpittömässä mielessä. Kyse on vilpittömässä mielessä toimimisesta, jos verovelvollinen on tehnyt oikeudellisen virheen, josta sitä ei voida moittia. Sikäli kuin verovelvollinen ei sitä vastoin ole toiminut vilpittömässä mielessä tässä tarkoitetulla tavalla, verotulojen menettämisen vaaran poistaminen on välttämätön edellytys. Tätä varten lasku on lähtökohtaisesti oikaistava. Jos oikaiseminen ei ole laskun antajalle mahdollista, sen on kannettava tähän liittyvä riski. Siinä tapauksessa sen arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus säilyy ennallaan.

3. Se seikka, että loppukuluttaja on maksanut hinnan, joka oli laskettu väärin (koska se sisälsi liian suuren arvonlisävero-osuuden ja liian pienen voittomarginaalin), ei ole esteenä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen veronmaksuvelvollisuuden oikaisemiselle. Verovelvollinen ei joka tapauksessa saa tästä perusteetonta etua, jos oli sovittu niin kutsutusta kiinteämääräisestä palkkiosta (kiinteästä hinnasta).

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2019) ja sellaisena kuin se on tältä osin viimeksi muutettuna 20.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä 2018/2057 (EUVL 2018, L 329, s. 3).

3 Näin nimenomaisesti mm. tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta) ja tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta).

4 Näin nimenomaisesti tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta); tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ja 36 kohta) ja tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

5 Tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 kohta).

6 Näin nimenomaisesti tuomio 18.6.2009 Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa viitataan tuomioon 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 kohta).

7 Ks. tältä osin myös ratkaisuehdotukseni EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 Ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

- 9 Näin nimenomaisesti tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 30 kohta); tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 38 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 kohta).
- 10 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 kohta); tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).
- 11 Tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 kohta); tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).
- 12 Tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 33 kohta).
- 13 Vastaavasti edellytyksestä, jonka täyttämisestä on tullut mahdotonta, ks. tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 34 kohta).
- 14 Tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 28 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 kohta).
- 15 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 38 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 68 kohta).
- 16 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).
- 17 Oikeuskäytännön lähtökohtana oli tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta). Tämä tekstikokonaisuus on siitä lähtien toistettu vankkumattomasti selventämättä kuitenkaan missään vaiheessa todella, miksi ja millä edellytyksillä tässä yhteydessä voidaan puhua vilpittömässä mielessä toimivasta verovelvollisesta – ks. tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 kohta) ja tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta).
- 18 Tuomio 11.11.2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, 31 kohta); tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 kohta); tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017 Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).
- 19 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 kohta); ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 20 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 40 kohta); ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta).
- 21 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 48 kohta); tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 41 kohta); tuomio 21.9.2000 Michailidis (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, 31 kohta) ja tuomio 24.3.1988, komissio v. Italia (104/86, EU:C:1988:171, 6 kohta).
- 22 Tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 41 kohta).
- 23 Tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym. (C-398/09, EU:C:2011:540, 21 kohta); tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 42 ja 56 kohta) ja tuomio 14.1.1997, Comateb ym. (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 24 Tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, 28 kohta). Tämä on esimerkiksi mahdollista, jos jäsenvaltio on samanaikaisesti tukenut virheellisesti liian korkeaa hintaa. Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse tällaisesta tilanteesta.
- 25 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 49 kohta); tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 43 kohta) ja tuomio 2.10.2003, Weber's Wine World ym. (C-147/01, EU:C:2003:53, 100 kohta).
- 26 Näin voitaneen ymmärtää toteamukset, jotka esitettiin 24.3.1988 annetussa tuomiossa komissio v. Italia (104/86, EU:C:1988:171, 11 kohta). Samansuuntaisesti tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym. (C-398/09, EU:C:2011:540, 20 kohta), jossa viitataan perusteettomasti maksettujen verojen palauttamisesta kieltäytymisen osalta poikkeukseen, jota on tulkittava suppeasti. Ks. myös tuomio 21.9.2000, Michailidis (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, 33 kohta).
- 27 Näin nimenomaisesti tuomio 14.1.1997, Comateb ym. (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 25 kohdan loppu).
- 28 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 50 kohta); tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 44 kohta); tuomio 21.9.2000, Michailidis (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, 32 kohta) ja tuomio 14.1.1997, Comateb ym. (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 23 ja 25 kohta).
- 29 Tuomio 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, 34 kohta). Unionin tuomioistuin hylkäsi perustellusti veroviranomaisten vaatimuksen laskea arvonlisävero eräänlaisena seuraamuksena sovitun (verottoman) hinnan päälle.
- 30 Näin vastaavasti jo tuomiossa 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 50 kohta).